



Succès ” et “ échec ” d’un outil de gestion : le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget

Nicolas Berland, Yves Levant, Simon Alcouffe

► To cite this version:

Nicolas Berland, Yves Levant, Simon Alcouffe. Succès ” et “ échec ” d’un outil de gestion : le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget. *Revue Française de Gestion*, 2009, pp. 291-306. halshs-00340169

HAL Id: halshs-00340169

<https://shs.hal.science/halshs-00340169>

Submitted on 13 Apr 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

« Succès » et « échec » d'un outil de gestion : le cas de la naissance des budgets et de la gestion sans budget

Simon Alcouffe ^a, Nicolas Berland ^b, Yves Levant ^c

^a EM Lyon, 23 avenue Guy de Collongue, 69134 Ecully Cedex, France

^b Université Paris-Dauphine - DRM, place du Maréchal de Lattre de Tassigny, 75775 Paris Cedex 16, France

^c Université de Lille, GREMCO LEM (UMR CNRS 8179) / ESC Lille, ISFEM, 104, avenue du Peuple Belge, 59043 Lille Cedex, France

Résumé :

Le budget est de plus en plus critiqué. Certains suggèrent même qu'il puisse être abandonné. Cela marquerait l'échec d'un outil apparu dans les années 1930 et qui avait connu un grand succès depuis. Il est encore trop tôt pour savoir si les critiques conduiront à sa disparition. Mais il est déjà suffisamment tôt pour comparer symétriquement les rhétoriques mises en place à sa naissance et celles qui se sont développées pour suggérer sa disparition. Or, certaines de ces rhétoriques sont étrangement similaires. Au nom de la turbulence de l'environnement et de la libération du potentiel créatif des managers, le budget est apparu tantôt comme une solution, tantôt comme une impasse. Nous proposons en conclusion une interprétation de ce phénomène.

Mots-clés : budget, contrôle budgétaire, histoire, échec, succès, rhétorique, turbulence, *empowerment*

Abstract:

The budget is being more and more criticized. Its abandonment is even suggested. This would be the failure of a management tool that was born in the 1930s and that had since a great success. It seems too early to tell whether this criticism will lead to its disappearance. However, we can symmetrically compare the rhetoric that has accompanied its birth with the one developed in order to suggest its abandonment. Interestingly, they are in many ways very similar. In the name of environment uncertainty and managers' empowerment, the budget has alternatively appeared as a solution or a dead-end. We propose an explanation of this phenomenon in the discussion of the paper.

Key words: budget, budgetary control, history, failure, success, rhetoric, uncertainty, empowerment.

Introduction

« Le budget est le fléau des directions générales américaines. Il n'aurait jamais du exister. Faire un budget est un exercice de minimisation car tout le monde est occupé à négocier les chiffres les plus faibles possible » (Loeb, 1995). Le propos est clair et sans appel. Il émane de Jack Welsh, un bon connaisseur du monde des affaires. Ce dernier a été, durant de nombreuses années, le patron de General Electric, l'une des entreprises les plus emblématiques de la seconde moitié du vingtième siècle et célébrée pour ses méthodes de management performantes. Les pratiques budgétaires seraient donc un échec au regard des critères du management moderne. Que Jack Welsh critique ainsi le budget est symbolique. Cet outil de gestion avait en effet été « inventé » dans les années 1920 à la General Motors par Alfred Sloan et Donaldson Brown (Berland, 2002), l'entreprise emblématique de la bonne gestion de la première moitié du vingtième siècle et lieu d'invention de la plupart des méthodes modernes de gestion. Au final, ce sont deux conceptions des méthodes de management qui semblent s'opposer.

C'est dans ce contexte que le Cam-i, un *think-tank* composé de managers, de consultants et de professionnels, a lancé l'idée, dans la deuxième moitié des années 1990, de supprimer le budget. Un groupe de réflexion a ainsi été créé : le *Beyond Budgeting Roundtable (BBRT)*, ou « table ronde au-delà du budget ». Beaucoup d'entreprises ont été sollicitées soit comme auditeurs, soit comme témoins venant rendre compte de leur expérience. En juin 2002, le Cam-i annonçait ainsi soixante entreprises participantes (Cam-i, 2002).

Pour autant, le propos est paradoxal car 99% des entreprises utilisent un budget comme le montrait, dans les années 1990, une enquête de la DFCG, l'Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (Berland, 2002). Il s'agit donc d'un outil central dans l'ensemble des processus de management de l'entreprise. La question pourrait alors être de savoir sur quels critères il est possible de juger du succès ou de l'échec d'un outil de gestion,

notamment au travers de son taux de diffusion. Mais comme le montre l'histoire des budgets ou d'autres outils comptables (Berland et Boyns, 2002, Alcouffe et *al.*, 2008), le taux de diffusion en entreprise est un piètre indicateur du succès ou de l'échec d'un outil de gestion car les rhétoriques développées précèdent de plusieurs années les mises en œuvre en entreprises qui sont longues à se dessiner. Il en va sans doute de même pour les pratiques de suppression et d'abandon de ces mêmes outils. Si le budget est un échec, sa disparition ou son évolution dans les entreprises mettra plusieurs années à se concrétiser.

En conséquence, plutôt que de savoir si le budget est effectivement en train de disparaître, plutôt que de mesurer la prévalence des expériences de « gestion sans budget », nous allons plutôt nous intéresser aux rhétoriques qui soutiennent le succès et l'échec supposé du budget. Nous nous concentrerons donc dans cet article sur le diagnostic de l'échec, en le mettant en regard des rhétoriques du succès qu'a connu le budget de 1930 à 1960. Plus particulièrement, nous examinerons systématiquement les arguments avancés pour promouvoir et pour supprimer le budget. Nous verrons alors que, paradoxalement, ces arguments sont presque identiques. La turbulence de l'environnement et le désir de donner plus de liberté aux managers sont des arguments systématiquement convoqués pour justifier de positions diamétralement opposées. Les mêmes arguments semblent servir à justifier la naissance et la mort du budget. Ce sont les rhétoriques accompagnant les succès et les échecs des pratiques de gestion qui sont discutées dans notre article. Pourquoi les mêmes arguments sont-ils utilisés à la fois pour promouvoir et supprimer le budget ?

Après avoir remis en perspective historique, dans une première partie, la grandeur et la décadence du budget, nous montrerons dans une seconde et une troisième partie que les mêmes arguments sont utilisés pour justifier de la naissance et de la mort du budget. De nombreux *verbatim* viendront étayer notre propos. Finalement, la discussion et la conclusion tenteront de donner une interprétation de ce paradoxe.

I. « Succès » et « échec » des pratiques budgétaires. Une remise en perspective historique

Les outils de gestion mettent du temps à s'implanter dans les entreprises. Comme le montre l'histoire du contrôle budgétaire, les pratiques d'entreprises précurseurs mettent plusieurs années à s'institutionnaliser, quant bien même elles y parviennent. Il n'est donc pas interdit de penser que les critiques formulées pour supprimer le budget mettront aussi plusieurs années à changer les pratiques, si elles y parviennent, et en la matière tout déterminisme paraît dangereux.

Une rhétorique du succès qui précède l'implantation dans les entreprises

Le contrôle budgétaire se développe en France à partir des années 1930 à la suite de la conférence internationale de Genève. Les participants à cette conférence ont eu un panorama très large de ce qui peut se faire en matière de contrôle budgétaire. Les Français en reviennent avec un enthousiasme extraordinaire. C'est le point de départ du contrôle budgétaire en France, même si la technique n'était pas totalement inconnue et trouve son origine dans les années 1920.

A partir de 1930, le contrôle budgétaire connaît une expansion importante en France. Quelques entreprises développent du contrôle budgétaire : Alsthom, Pechiney, Saint-Gobain, Le Printemps, Les imprimeries Delmas, etc. Le phénomène est toutefois beaucoup plus perceptible au niveau des discours qu'il ne l'est dans les applications des entreprises. Beaucoup d'articles et de livres sont publiés sur le sujet durant la même période. Des congrès et des conférences se tiennent également à l'initiative d'organismes comme le Comité National de l'Organisation Française (CNOF), l'Union des Industries Métallurgiques et Minières (UIMM) ou encore la Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique du Travail (Berland, 1999).

De nombreux articles continuent à être publiés après 1945. Ils deviennent de plus en plus académiques, faisant de moins en moins de place aux exemples d'entreprises et de plus en plus à la description des concepts. Les missions de productivité semblent également agir comme un accélérateur de la diffusion. Un nombre élevé de rapports accordent une place à cette technique de gestion. On peut penser que le contrôle budgétaire se banalise en France à partir des années 1950 et surtout 1960. Le modèle américain de gestion finit de s'imposer aux entreprises et devient un outil classique de la formation.

Une enquête de l'INSEE est menée en 1967 auprès de 2000 chefs d'entreprises (Carré et *al.*, 1972). Les résultats sont surprenants par l'ampleur qu'ils donnent du phénomène contrôle de gestion en France. Mais Carré et *al.* nous invitent à les interpréter avec prudence. Ils les attribuent en partie à des confusions entre les termes de services de contrôle de gestion et services comptables ou services commerciaux. Cela manifesterait bien au contraire une certaine ignorance des nouvelles méthodes de gestion de la part des entreprises. Ce jugement doit toutefois être tempéré par la prise en compte du facteur taille de l'entreprise : l'étude montre que les grandes entreprises connaissent en général le contrôle de gestion. L'institut de Contrôle de Gestion organise également dans les années 1960 une grande enquête sur le développement de la gestion prévisionnelle en France (Taboulet et *al.*, 1966).

De fait, à la fin des années 1960, le contrôle budgétaire est solidement ancré dans le paysage des outils de gestion en France. Paradoxalement, c'est à partir de cette date que les premières critiques apparaissent, d'abord aux Etats-Unis, avec l'instauration, dans certaines entreprises du *budget-base zero* ou « BBZ » (Berland, 2002).

Tout change dans les années 1990 avec les réflexions du Cam-i¹. Cet organisme qui s'est fait connaître en étant l'un des pôles de développement de l'ABC (Jones et Dugdale, 2002) semble alors se chercher un autre sujet d'étude. Les budgets et ses effets pervers semblent un

¹ Le sigle « Cam-i » signifie *Consortium for Advanced Manufacturing - International Inc.* Le Cam-i et le BBRT sont deux entités différentes et indépendantes. Les liens institutionnels entre les deux seraient sans doute intéressants à étudier.

terrain idéal. Cette pratique gestionnaire, directement héritée du taylorisme, est présentée, selon le Cam-i, comme assez mal adaptée à notre période moderne où les systèmes post-tayloriens semblent renouveler la boîte à outils des managers. Aussi, le Cam-i, ou plutôt Jeremy Hope et Robin Fraser (Hope et Fraser, 2003a), formalisent un cycle de réflexion qui s'institutionnalise en 1998 sous le signe « BBRT » pour *Beyond Budget Round Table*. L'idée est purement et simplement de proposer la suppression du budget.

Une multitude d'entreprises sont convoquées pour soutenir cette idée, sans que l'on sache très bien si toutes ont vraiment supprimé leur budget. On note une forte présence d'entreprises scandinaves. Trois entreprises sont explicitement données en exemple dans un livre édité par la *Harvard Business Press* en 2003 : Borealis, Rhodia et Svenska Handelsbanken (Hope et Fraser, 2003b). Cette dernière entreprise, qui aurait abandonné sa procédure budgétaire au début des années 1970, est explicitement donnée comme « le » modèle à adopter.

Il est encore trop tôt pour savoir si les budgets vont disparaître. Ils ont mis trente à quarante ans à s'imposer dans le monde des affaires. Ils ne disparaîtront sans doute pas en un jour. D'autant plus que les solutions alternatives proposées par le Cam-i restent encore à clairement définir. Si le Cam-i nous semble poser de très bonnes questions, de nature à permettre la réouverture de la boîte noire qu'est devenu le budget, les solutions proposées restent en devenir et devront encore convaincre avant de s'imposer sous une forme encore inconnue aujourd'hui. Si jamais, elles s'imposent...

Que reprochent les membres du Cam-i aux budgets?

Le contrôle budgétaire correspondrait tout d'abord à un âge d'or de la gestion, celui où un environnement et des conditions concurrentielles particulièrement favorables existaient. Ainsi, pour le Cam-i (1999, p. 23), le contrôle budgétaire s'est développé dans un contexte :

- où les marchés et les chaînes de valeur étaient stables,
- où les concurrents étaient connus et leurs actions prévisibles,

- où la disponibilité des capitaux était la principale contrainte limitant la croissance et l'apprentissage,
- où les structures des entreprises étaient centralisées et les modes de coordination essentiellement hiérarchiques,
- où le cycle de vie des produits et la stratégie des entreprises s'étalaient dans le temps,
- et, enfin, où il était surtout demandé aux opérationnels de se conformer aux règles.

Toujours selon le Cam-i (1999, p. 24), le contrôle budgétaire serait un frein au changement. Il favoriserait au mieux l'innovation incrémentale (et parfois l'immobilisme) mais il ne permettrait pas de penser des situations de rupture. Le budget privilégierait l'amélioration des performances fondées sur un taux de rotation de l'activité supérieure et non sur l'amélioration organisationnelle et l'apprentissage. La précipitation qui en découle souvent serait source de coûts cachés et de moindre performance. C'est ici la nature de la concurrence entre les entreprises qui est en cause. Elle aurait évolué d'une meilleure utilisation des actifs physiques à une meilleure utilisation des actifs immatériels. Or, ces derniers sont mal pris en compte par le budget.

Le budget prendrait mieux en compte les contraintes liées à la production des produits qu'à la satisfaction des clients. Dans ce sens, le contrôle budgétaire serait un outil de gestion d'un marché d'offre plutôt que d'un marché de demande. Dans le même esprit, la création de richesse ne proviendrait plus de l'optimisation mais de l'innovation. Enfin, le budget permettrait de gérer le rationnement en capital (allocation de ressources) alors qu'aujourd'hui la ressource rare n'est plus le capital mais le savoir, son partage et son utilisation optimale.

Par ailleurs, le budget ne mettrait pas en avant les bons indicateurs de performance (Cam-i, 1999, p. 29). Alors que l'important pour une entreprise serait de maximiser la valeur pour l'actionnaire, le budget se concentrerait trop sur des indicateurs comptables dont on connaît

toutes les limites quant il s'agit de mesurer la création de valeur. En d'autres termes, le budget permettrait de maîtriser les coûts alors qu'il faudrait maîtriser la valeur.

Finalement, pour favoriser l'innovation dans les entreprises, les managers cherchent à libérer les énergies disponibles et la créativité. Or, le budget, en imposant un cadre hiérarchie strict et nécessaire à une bonne coordination, irait à l'encontre de cette volonté (Cam-i, 1999, p. 31). Il y aurait donc besoin d'un mouvement de bascule entre le contrôle exercé par le centre (direction générale), prédominant avec le budget, et la liberté accrue dont ont besoin les managers pour accroître la valeur de l'entreprise. C'est toute la question de la notion de décentralisation qui se pose ici (Cam-i, 1999, p. 31).

La symétrie des arguments avancés pour supprimer le budget avec ceux avancés pour le mettre en œuvre est frappante comme nous allons le montrer dans la suite de cet article. Deux arguments sont particulièrement caractéristiques de cette rhétorique symétrique : la turbulence de l'environnement, d'une part, et la volonté de libérer les énergies disponibles et de décentraliser la gestion, d'autre part.

II. Des marchés turbulents pour justifier la suppression du budget mais aussi son apparition

Selon le Cam-i, le budget n'est pas un outil adapté du fait de la turbulence de l'environnement. Mais les budgets avaient justement été créés pour faire face à cette turbulence ! Comment est-il possible que la turbulence des marchés soit également utilisée pour justifier le budget et pour souhaiter sa disparition ? Nous illustrerons les propos à l'aide de quelques *verbatim* de chacune des deux périodes étudiées.

Un outil inadapté à son « nouvel » environnement

Le budget correspondait, selon le Cam-i et ses partisans, à une époque où les conditions concurrentielles étaient stables et prévisibles :

“The golden age of planning and control: market conditions and value chains were stable, competitors were known and their actions were predictable, capital was the primary constraint on growth and improvement, centralisation and hierarchy was the chosen management form, strategy and product lifecycles were lengthy, the management behaviour required was one of compliance with rules and procedures.” (Cam-i, 1999, p. 23)

“For many years, the traditional budgeting model did the job reasonably well. It worked well when market conditions were stable, competitors were known and their action were predictable, decisions were made at corporate headquarters, prices reflected internal costs, strategy and product life cycle were fairly lengthy, customers had limited choices, and the priority of shareholders was good stewardship. But, as you are keenly aware, these conditions no longer apply.” (Doc SAP, 2001, p. 5)

Le « nouvel » environnement des entreprises, supposé être plus turbulent, marqué par une concurrence accrue et l'impossibilité de faire des prévisions correctes, est « devenu » inadapté à l'utilisation du budget...

“Many other weaknesses of budgeting are well known. For example, they assume a stable planning cycle of at least twelve months – an unlikely prospect for most firms in today's turbulent world.” (Cam-i, 1999, p. 11)

“[Budgets] fail to provide the CEO with reliable numbers, both current and forecast. Budgets are typically extrapolations of existing trends with little attention being paid to anticipatory models. [...] Budgets as a basis for forecasting are incapable of providing the information managers now need to anticipate future events and test strategic alternatives. [...] Budgets were an excellent tool for planning and controlling performance and managing resources when the competitive climate was relatively stable and firms could reasonably plan a year or more ahead.” (Cam-i, 1999, p. 41-44)

...ou plus précisément, le budget ne serait pas un outil permettant de faire face à la turbulence de l'environnement des entreprises, au contraire de la gestion sans budget :

“[Good control systems] should be concerned with helping managers anticipate the future and ensuring that the right question are asked and the right decisions taken that add maximum long-term value. It is hard to see how these changes can be managed successfully while leaving the traditional budgeting and control systems in place.” (Cam-i, 1999, p. 22)

Dans ce « nouvel » environnement, les entreprises doivent maîtriser de nouveaux facteurs clés de succès qui sont l'innovation, la vitesse d'exécution, la relation client, l'apprentissage :

“It is now clear that companies can no longer plan and control their way in the future. To be successful in the new economy, managers need to learn to think in different ways. They must systematically challenge management orthodoxies, most of which are taken as a given or constraint [...]. The new performance management model has, therefore, to focus on innovation, speed, customers, and learning, rather than planning and control.” (Cam-i, 1999, p. 12)

“Today's competitive climate is far more uncertain, the pace of innovation is increasing, costs reflect market pressures, customers are fickle, and shareholders more demanding.” (Andersen Business Consulting, 2001, p. 5)

Ce sont les *rolling forecast* qui permettent maintenant aux entreprises de s'adapter à leur nouvel environnement :

“The proacted annual planning cycle disappears as flexible event-driven strategies and rolling forecasts become the springboard for rapid action. Managers aim for ‘stretch’ targets as these are divorced from a performance and rewards. And investment and improvement programs are committed as and when the time is right rather than being squeezed into some artificial window of time.” (Cam-i, 1999, p. 13)

“Although most firms use regular forecasts, these tend to be geared to estimating year-end performance and thus become shorter and shorter the nearer the year-end becomes. In other words, they are focused on achieving budgeted numbers and not helping managers to anticipate future events. [...] Forecasts must be seen as a tool for strategic management and learning, not control.” (Cam-i, 1999, p. 115)

Mais les budgets avaient aussi été créés pour faire face à la turbulence de l'économie

Bien que critiqués par les partisans du Cam-i pour leur soi-disant incompatibilité avec la turbulence caractéristique du « nouvel » environnement économique de la fin des années 1990, les budgets, lors de leur naissance dans les années 1930, devaient déjà permettre de faire face à l'incertitude croissante des marchés :

« On objectera que c'est plus facile à dire qu'à réaliser, qu'il n'est notamment pas possible de faire des prévisions sérieuses surtout pendant des périodes anormales comme celle que nous traversons. »
(Penglaou, 1934, p. 511-515)

« La crise actuelle donne une importance particulière aux facteurs économique, en particulier à l'équilibrage économique des affaires industrielles. » (Germain, 1932a, p. 6)

Face à cette incertitude croissante qui caractérise l'environnement économique des années 1930, la procédure budgétaire apparaît alors comme une solution efficace pour « rétablir l'ordre » à l'intérieur de l'entreprise :

« A un point de vue essentiel le but principal du budget est de fournir des moyens de contrôle, de restreindre, de stabiliser les mouvements du volume des affaires qui, sans cela, seraient irréguliers. »
(Ludwig, 1930a, p. 390)

« On ne saurait trop attirer l'attention sur l'importance que présente pour les entreprises ; le maintien de leur stabilité et de leur organisation, et la continuité des directives d'exploitation. » (Musil, 1930, p. 398)

Il est également intéressant de noter que dès son introduction, le budget n'est pas présenté comme devant nécessairement être très précis et finement détaillé, ce qui est en contradiction avec l'une des critiques majeures qui lui est faite par le Cam-i et ses partisans (cf. §I.2. ci-dessus) :

« On le voit, les résultats doivent être nécessairement approximatifs. Mas ces indications, aussi approchées soient-elles, sont préférables à des vues intuitives qui ne se basent sur aucun élément d'expérience. » (Penglaou, 1931, p. 623)

« L'exactitude de ce tableau est un point secondaire ; personne n'exige qu'il soit précis. Il est même douteux qu'il corresponde, en ses traits généraux, à ce que sera, plus tard la réalité. Est-ce que le financier peut deviner de quelle manière se développeront les ventes ? » (Ludwig, 1930b, p. 1)

Présenté d'abord comme un outil permettant aux entreprises de s'adapter, le budget est même considéré par certains comme un moyen d'agir sur la turbulence de l'environnement externe de l'entreprise, de la restreindre, voire de la dominer :

« On peut définir le budget comme une recherche pour prévoir, prendre des dispositions pour utiliser toutes les données sérieuses et limiter les caractéristiques spéculatives du capitalisme. » (Pulvermann, 1930, p. 400)

« Je pense que, si la pratique budgétaire avait été généralisée dans l'industrie mondiale nous n'aurions pas connu les excès de production irraisonnés que nous constatons dans la plupart des industries et que par conséquent la crise actuelle ne se serait pas produite avec l'intensité calamiteuse que nous lui connaissons. » (Jadot, 1931, p. 293)

Les acteurs proposant de mettre en œuvre du budget pour faire face à un environnement de plus en plus turbulent n'ignorent pas qu'ils ne travaillent pas dans un monde facile et que faire des prévisions est un exercice délicat :

« Une des premières objections portera sur la valeur des prévisions économiques. En pareille matière, il ne faut pas craindre de le dire, toute anticipation sur l'avenir est précaire. [...] il reste à tabler sur les statistiques d'ordre interne qui, quand elles existent [...] peuvent et doivent fournir d'utiles informations pour délimiter au moins un avenir pas trop lointain. [...] Tout dépend en fin de compte de l'entreprise considérée. L'évolution, dans certaines d'entre elles, peut être rapide. Mais pour la grande majorité il n'en va pas moins que des pronostics peuvent être formulés judicieusement et utilement quand on a soin de ne pas donner à ces anticipations une valeur absolue. » (Penglaou, 1935, p. 66)

C'est peut-être même le paradoxe : si les prévisions sont simples à réaliser elles ne servent à rien, mais si, inversement, elles sont difficiles à effectuer - et donc sujettes à caution - c'est alors qu'elles sont les plus utiles :

« Si l'on ne parvient pas à réaliser les prévisions, cela ne signifie pas toujours que l'on a mal travaillé. Il faut d'abord en recherche les raisons. Ce que le chef doit surtout vérifier, c'est l'effort qui a été fait. » (Wiliquet, 1947, p. 50)

« De toutes façons, surtout au début, il se produit des écarts entre prévisions et réalisations. Les divergences sont nécessaires, car elles présentent un intérêt intrinsèque : au cours de l'exercice, bien des facteurs internes ou externes se modifient, amenant ainsi des différences qu'il s'agit d'analyser pour en tirer profit. » (Satet, 1936, p. 60).

Paradoxalement, on retrouve dès les années 1930 l'idée que les prévisions servent à promouvoir l'adaptation permanente, voire la comparaison avec les concurrents comme

norme de progrès. Ne sommes-nous pas alors très proches des pratiques de *rolling forecast* et de *benchmarking* promues par le Cam-i ?

« Nous avons dit que la méthode budgétaire devait être assez plastique pour s'adapter, le cas échéant, à un nouvel ordre des choses. S'il faut tenir la main à ce que tous les collaborateurs réalisent les programmes arrêtés en dernier ressort par la direction générale, il n'en va pas moins qu'on ne saurait paralyser les initiatives individuelles et empêcher tels ou tels événements non aperçus, peut-être même imprévisibles, de se réaliser. En fait, le véritable système budgétaire est non seulement prévision et contrôle, mais adaptation continue. » (Penglaou, 1934, p. 70-71).

« Que demande-t-on aux budgets ? Non pas une exactitude rigoureuse, très difficile, sinon impossible à réaliser, mais une précision suffisante pour surveiller et contrôler l'activité de chaque poste autonome. Ils jouent donc le rôle d'échelles de valeur comparative vis-à-vis des résultats enregistrés au cours de l'exercice. Chaque dépense soigneusement calculée avant exécution, permettent une vue d'ensemble du futur exercice dont l'allure générale devient connue » (Satet, 1936, p. 56)

Ainsi, l'histoire du budget montre que celui-ci a été mis en place dans les années 1930 parce que l'environnement était déjà perçu comme turbulent. C'était déjà à l'époque un problème de faire un budget précis, mais le fait d'en faire un était aussi, et surtout, vu comme un moyen de discipliner les pratiques de gestion et plus largement le capitalisme.

III. Créer ou supprimer le budget pour libérer les salariés ?

En supprimant le budget, le Cam-i veut libérer les énergies créatrices de l'entreprise qui sont bridées. Il s'agirait d'éviter les comportements bureaucratiques, de pouvoir agir vite, au plus près du client. La décentralisation est ainsi revisitée au nom de la « *devolution* » des managers de *front-line*.

« *Devolution* » ou la décentralisation « radicale »

Supprimer le budget permettrait de libérer les énergies d'acteurs englués dans des contraintes administratives évitables :

“[Budgets] encourage centralised planning and incremental thinking. [...] They reinforce the command and control management model and thus undermine attempts at organisational change such as team working, delegation and empowerment.” (Cam-i, 1999, p. 11 et 41)

“Many companies have, of course, decentralised their operations. But this is where we must be careful with words (like *decentralisation*). In many organisations this simply means creating lower levels of centralised decision-making, for example, at the divisional or large business unit level.” (Cam-i, 1999, p. 31)

Cette liberté retrouvée des managers s’exprime à travers le concept de « *devolution* » qui revisite celui de décentralisation :

“Finding the right balance between top-down control and bottom-up empowerment is at the heart of the beyond budgeting model. [...] To delegate decision-making to a level that enables managers to run their part of the business effectively and respond rapidly to market forces. [...] Redefine management roles around the need to support devolution, not around support for the organisational hierarchy. [...] Real devolution means being ‘non-centralised’ rather than ‘decentralised’.” (Cam-i, 1999, p. 12)

Il s’agit de donner de la liberté aux acteurs afin de mieux les responsabiliser :

“Give managers the responsibility and freedom to act and deliver results, don’t micro-manage them. [...] There also need to be a set of principles governing how business and work unit operate both independently and together as a coherent set of units working for the good of the whole firm. [...] unit managers [should] stop fighting each other and start fighting the external competition. [...] it means the devolution of power and authority within a sort of federal network of autonomous units [...]. Small independent units also stimulate entrepreneurial activity.” (Cam-i, 1999, p. 23)

Mais l’introduction du budget dans les années 1930 avait déjà pour ambition de libérer les salariés

Dans les années 1930, l’introduction du budget avait déjà pour but de libérer les acteurs. Cette rhétorique de l’époque, dont nous rendons compte dans les *verbatim* d’acteurs ci-dessous ne fait par ailleurs que s’accroître après la seconde guerre mondiale (Berland et Chiapello, à paraître) :

« Ce système qui amène sans doute une certaine “décentralisation” des responsabilités de gestion, souvent désirable, intéressera. » (Germain, 1932b, p. 33)

« C’est ce qu’on pourrait appeler, en empruntant à M. Edmond Landauer une expression pittoresque, la direction à distance, dans notre cas, le contrôle à distance. » (Penglaou, 1931, p. 729)

« On peut affirmer que le principe est juste qui recommande, pour éviter les frottements désagréables, de déterminer les chiffres budgétaires avec la collaboration des vendeurs, de solliciter leur avis et de les lier par leurs propres indications. [...] Le budget enseigne la responsabilité. » (Ludwig, 1930b, 20).

L’image de cette décentralisation recherchée va très loin puisqu’il s’agit de transformer chaque salarié en « petit patron » autonome :

« Chaque service possédera sa comptabilité propre comme une entreprise distincte. Il tiendra ses livres, établira son bilan, son compte d’exploitation mensuel. » (Commesnil, 1935, p. 55).

« Il faut apprendre à chaque employé des services dirigeants à apprendre à compter en capital ; chacun doit savoir les immobilisations en capital qu’entraînent ses décisions. » (Ludwig, 1930a, p. 388).

« Ces budgets créent l’autonomie comptable des services et des ateliers, et sans aboutir nécessairement à la méthode de Thomas Bat’a, par laquelle chaque atelier vend sa production à l’atelier suivant, qui vérifie si les produits répondent bien aux conditions exigées, nous ne saurions trop préconiser l’autonomie de chaque groupe, car autonomie engendre responsabilité. Mais “autonomie” ne signifie pas “cloisons étanches”, et, à plus forte raison, rivalités entre services. » (Satet, 1936, p. 17)

Ce modèle qui dépeint le salarié comme étant son propre « petit patron » trouve son apogée durant les années 1930 au sein de l’entreprise Bat’a². Cet exemple illustre même particulièrement bien comment l’idéologie peut construire une pratique d’entreprise. L’entreprise tchèque de fabrication de chaussures est sans doute l’exemple le plus admiré, sinon le plus cité, à cette époque comme modèle d’organisation, notamment par ceux qui prônent le développement du contrôle budgétaire. Ainsi, selon Landauer (1933), l’apport de Thomas Bat’a, le fondateur de l’entreprise, est double. Il met d’abord l’accent sur la vente et les techniques associées afin de s’assurer le plus grand volume d’activité possible. Il développe ensuite l’organisation en définissant des centres homogènes de responsabilités. Ces

² Ou « Bata », est à prononcer selon les contemporains, Batja.

deux réalisations ne peuvent être considérées isolément des préoccupations sociales du chef d'entreprise. Bat'a souhaite assurer la subsistance matérielle de ses ouvriers. Ayant lui-même commencé sa carrière comme ouvrier, il est très sensible à leurs conditions de vie. Il développe donc des œuvres que l'on pourrait qualifier dans un premier temps de paternaliste : création d'hôpitaux, d'écoles, aide à l'accession à la propriété, etc.

Mais la motivation de Bat'a va plus loin. Son « idée maîtresse est d'agir sur la mentalité ouvrière de manière à la faire passer d'une mentalité de salarié à une mentalité d'entrepreneur » (Landauer, 1933). A la tête de chaque atelier, il place un chef responsable, qui travaille pour l'entreprise mais forme, avec ses ouvriers, une équipe autonome. Les différents ateliers communiquent entre eux par un système de prix de cession interne. Le but est de rendre le plus autonome possible les salariés et de les mettre dans « la peau du patron », reprenant la méthode développée en France par Lucien Rosengart et connue sous le nom de la « méthode des petits patrons » (Landauer, 1933). Cela permet également, dans une perspective qui plaît aux français, d'appliquer des principes cartésiens aux problèmes de l'entreprise et de réduire ainsi la complexité à laquelle chacun doit faire face (Dubreuil, 1937). Si le travail avait déjà été décomposé pour les ouvriers, la conception et l'organisation étaient encore centralisées. Or, les principes de Bat'a consistent justement à donner plus de responsabilités aux acteurs de l'entreprise.

Au final, on ne sait plus très bien si le budget libère l'homme au travail ou l'enferme dans des structures absurdes. Si les deux séries d'arguments sont justes, qu'a-t-il pu se passer entre les deux périodes qui permettent de comprendre la similitude des arguments avancés ?

IV. Discussion

Que faut-il comprendre au travers de cette symétrie dans l'argumentation accompagnant l'introduction puis l'abandon du budget ? Cache-t-elle une rhétorique et des effets de mode dont les premières victimes sont les managers eux-mêmes ? Traduit-elle une grande dose de

relativisme dans l'argumentaire gestionnaire : quelque chose et son contraire est-il justifiable ? La symétrie est-elle plus apparente que réelle ? Les termes, bien que proches, ne recouvriraient-ils pas des réalités différentes car les réseaux sur lesquels ils s'appuient seraient différents ?

Dominer ou subir l'incertitude : le rôle des actionnaires et des marchés financiers

Le rapport à l'incertitude de l'environnement semble très différemment vécu par les acteurs des deux périodes. Dans les années 1930, les acteurs ont la volonté de domestiquer l'incertitude croissante, ou vécue comme telle, de leur environnement afin d'optimiser leurs processus internes de production. Comme le montrent les *verbatim*, les entreprises et leurs cadres veulent s'organiser pour retrouver des horizons prévisibles, compatibles avec les rythmes de gestion qui sont les leurs. Le budget leur apparaît alors comme un moyen utile pour stabiliser leur environnement. Par ailleurs, le budget s'intègre dans des solutions elles-mêmes plus globales visant à stabiliser l'ensemble de l'économie, telles que le planisme, la technocratie, les cartels, etc. (Berland et Chiapello, à paraître).

Les « technologies » que constituent les budgets s'intègrent dans des « programmes » et des « problématisations » plus généraux qui contribuent à en forger le sens (Miller et Rose, 1990 ; Miller et O'Leary, 1994). La turbulence est alors un problème macroéconomique qu'il s'agit de maîtriser. La théorie keynésienne, en plein développement à l'époque, n'est pas loin. Le développement d'une industrie de la statistique laisse également espérer une maîtrise croissante de l'incertitude des marchés (Desrosières, 1993). En outre, le degré d'exigence vis-à-vis des prévisions ne semble pas très important. Les prévisions n'ont pas besoin d'être exactes pour être utiles. Ce ne sont que des aides au pilotage : savoir où on va pour mieux agir.

En revanche, dans les années 1990, les acteurs veulent des certitudes, notamment pour les marchés financiers. Plus qu'un problème de prévision qui nuirait à la réalisation des budgets, c'est la peur de l'incertitude qui prévaut dans les années 1990. N'est-ce pas le désir des actionnaires que de ne pas avoir de mauvaises surprises lors de la publication des résultats trimestriels ? Dans les années 1930, les acteurs acceptaient que les prévisions ne soient pas exactes, mais elles leur étaient essentiellement destinées. En revanche, dans les années 1990, tout se passe comme si les destinataires de ces prévisions, se situant maintenant à l'extérieur de l'entreprise, se montraient intolérants face à l'incertitude.

Finalement, il semble que ce ne soit pas l'incertitude - réelle ou ressentie - qui importe, mais le sens qui est donné par les acteurs à la notion même d'incertitude. Dans les années 1930, on veut dominer l'incertitude grâce au budget. Dans les années 1990, on craint l'incertitude car elle fait perdre la face vis-à-vis des actionnaires et oblige à publier des *profits warning*. Plus généralement, il semble que ce phénomène traduise la préférence des acteurs pour le présent exacerbé et une gestion à court terme. Alors que les visées modernistes des années 1930 aidaient à penser le futur, notre société postmoderne, faite d'instantanéité, ne supporte ni l'incertitude, ni le flou. Les critiques sur le budget reflètent cette intolérance.

Se libérer du chef mais pour retomber sous d'autres tyrannies

Le budget devait permettre dans les années 1930 de libérer les managers, d'en faire de « petits patrons autonomes » selon les mots de l'époque. C'est la pression hiérarchique qui était en cause et vécue comme une contrainte de plus en plus insupportable. Le poids important du contremaître, du chef tutélaire, ou encore, du dirigeant-propriétaire est omniprésent. Le budget permet alors d'envisager le passage d'une supervision directe à une supervision à distance. Mais si la contrainte hiérarchique directe se détend, cela ne signifie pas que toute pression ait disparu pour autant.

Il semble que la problématique de la gestion sans budget fasse référence à trois nouveaux types de pression :

- Les marchés financiers. Comme nous l'avons précédemment développé, le budget a une justification à l'égard d'acteurs externes souhaitant de la visibilité. Rien n'est pire que de ne pas atteindre ses prévisions budgétaires. Le budget ne sert plus tant à fixer des objectifs internes qu'à fournir des prévisions. La confusion entre prévisions et objectifs crée alors un sentiment de tension, directement ressentie par les managers.
- Les clients. Ils ont des demandes et des exigences qui compliquent la budgétisation. En demandant des produits nouveaux, conçus spécialement pour eux et fortement spécifiques, ils empêchent une production standardisée et ainsi compliquent la budgétisation. La clé de la compétitivité n'est plus la planification mais la flexibilité et l'adaptation systématique, aux antipodes de la stabilité budgétaire. Le budget devient le carcan qui empêche les managers de s'adapter et crée ainsi une tension nouvelle pour les managers.
- Les concurrents. Les entreprises ayant mis en place du contrôle budgétaire dans les années 1930 l'ont fait dans un environnement qu'elles avaient réussi à apaiser. Paradoxalement, alors que le budget devait aider à réduire l'incertitude, il n'a été techniquement possible que lorsque des prévisions sont devenues possibles (Berland, 1999). Les années 1990 ont vu disparaître toutes les facilités dont jouissaient les entreprises dans les années 1930. La disparition des cartels, le passage d'une économie de l'offre à une économie de la demande, l'ouverture des frontières, ont nécessité de tenir compte davantage des réactions des concurrents.

La pression et le sentiment d'emprisonnement ne se jouent plus tant par rapport à ce qui se passe à l'intérieur de l'entreprise via le poids du chef, mais par rapport à ce qui se joue à l'extérieur de l'entreprise : marchés financiers, clients et concurrents. Le sentiment

d'oppression dont il faut se libérer n'est donc plus le même et s'applique à des réalités ou des réseaux d'acteurs différents.

Dans les années 1990, si le budget enferme les managers, les contraint dans des processus bureaucratiques, ce n'est plus par rapport au chef que se joue le sentiment de contraintes. C'est le client, l'actionnaire ou le concurrent qui exercent une tutelle à distance sur les salariés en imposant leurs choix. Or, le budget, uniquement tourné vers l'optimisation interne de l'entreprise, ne permet pas de s'adapter facilement à leurs demandes. Les figures de l'acteur qui se dégagent ici sont celles du client, de l'actionnaire ou du concurrent, de nouveaux acteurs qui n'étaient pas mobilisés dans la rhétorique des années 1930.

Le budget a bien modifié le lien salarial et a allégé la pression interne à l'entreprise, mais en revanche, il recrée de la pression (celle-ci ne faisant que se déplacer à l'intérieur de l'entreprise) dans la relation vécue avec les nouveaux acteurs.

Conclusion

Après avoir été l'outil synonyme de bonne gestion depuis les années 1930, le budget est apparu assez récemment comme un frein à la compétitivité des entreprises. Toutefois, ce qu'on lui reproche est assez semblable aux raisons qui avaient justifiées son existence. Des rhétoriques assez symétriques sont à l'œuvre et crée un sentiment de paradoxe.

Pour promouvoir un outil de gestion, il semble que des rhétoriques très classiques sont utilisées (incertitude, *empowerment*). Ces rhétoriques nous semblent familières et ont un fort pouvoir de conviction. Mais au-delà des apparences, cela correspond à des évolutions différentes. Le sens des rhétoriques n'est pas donné naturellement mais dépend au moins de deux facteurs. En premier lieu des contextes différents nécessitent d'interpréter chaque rhétorique à l'aune de ses conditions de fonctionnement. En second lieu, les réseaux d'acteurs en présence donnent des interprétations à chaque fois singulières aux événements qu'ils vivent même si la lutte contre l'incertitude et la recherche de liberté restent des fondamentaux.

Au-delà des deux paradoxes que nous avons développés dans cet article, d'autres auraient également pu être développés. C'est ainsi que les entreprises des deux époques souhaitent pouvoir s'étalonner les unes par rapport aux autres ou faire du *benchmarking*. Cette nouvelle symétrie devrait également être approfondie. Tout comme pourrait l'être l'étude d'autres outils de gestion. Ainsi, la méthode traditionnelle de calcul des coûts de revient a-t-elle été critiquée ces dernières années et l'*Activity-Based Costing* (ABC) est venue la remplacer. Les mêmes rhétoriques symétriques ont-elles été mises en œuvre ?

Bibliographie

- S. Alcouffe, N. Berland, Y. Levant, « Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study », *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 1, p. 1-17, 2008.
- Andersen Consulting 2001, « Beyond Budgeting », Document publicitaire de l'entreprise Andersen Consulting, 2001.
- N. Berland, *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, Thèse de Doctorat, Université Paris Dauphine, 1999.
- N. Berland, *Le contrôle budgétaire*, Repères, Editions La découverte, Paris, 2002.
- N. Berland, T. Boyns, « The development of budgetary control in France and Britain from the 1920s to the 1960s: A comparison », *European Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, p. 329-356, 2002.
- N. Berland, E. Chiapello, « Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment: budgetary control rhetoric and social reform in France in the 1930s and 1950s », *Accounting, Organizations and Society*, à paraître.
- Cam-i, *Beyond Budgeting*, White Paper, Juin 2002.
- Cam-i, *The BBRT guide to managing without budget*, Release V3.01, 8 décembre 1999.
- J.-J. Carré, P. Dubois, E. Malinvaud, *La croissance française*, Editions du Seuil, Paris, 1972.
- G. Commesnil, « Le rôle du comptable dans le problème budgétaire - Méthodes comptables et contrôle budgétaire », *Congrès National des Comptabilités de Marseille*, 20-22 septembre 1935.
- A. Desrosières, *La politique des grands nombres. Histoire de la raison statistique*, La Découverte, Paris, 1993.
- Doc SAP 2001, « Beyond Budgeting », Document publicitaire de l'entreprise SAP, 2001.
- H. Dubreuil, « L'exemple de Bat'a », *Méthodes*, Janvier-Février, p. 5-8, 1937.
- P. Germain, « Contrôle budgétaire d'une entreprise », *L'usine*, 29 janvier, p. 33, 1932b.
- P. Germain, « Contrôle budgétaire des entreprise », *L'usine*, 12 février, p. 6, 1932a.
- J. Hope, R. Fraser, « Who needs budget? », *Harvard Business Review*, Vol. 81, No. 2, p. 108-115, 2003a.
- J. Hope, R. Fraser, *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston, 2003b.
- G. Jadot, « Le contrôle et la gestion des entreprises à l'aide du budget », *Mon Bureau et CNBOS*, Mai, p. 291-293, 1931.

- T. C. Jones, D. Dugdale, « The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 1-2, p. 121-163, 2002.
- E. Landauer, « L'oeuvre de Thomas Bat'a », *Revue du CNOF*, Juin, p. 177-185, 1933.
- M. Loeb, « Jack Welch Lets fly On Budgets, Bonuses, and Buddy Boards », *Fortune*, p. 73, 29 mai 1995.
- H. Ludwig, « Le contrôle budgétaire du capital d'exploitation », *Mon Bureau*, septembre, Paris, 1930a.
- H. Ludwig, *Le contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles*, Librairie française de documentation G. Claisse, Paris, 1930b.
- P. Miller, T. O'Leary, « Accounting, "Economic Citizenship" and the spatial reordering of manufacture », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 1, p. 15-43, 1994.
- P. Miller, N. Rose, « Governing economic life », *Economy and Society*, Vol. 19, No. 1, p. 1-31, 1990.
- M. F. Musil, « Principes et méthodes du contrôle budgétaire - Ses aspects généraux », *Mon Bureau*, Septembre, p. 398, 1930.
- C. Penglaou, « Le budget considéré comme base de la détermination et du contrôle des crédits accordés par les banques », *Mon Bureau*, Octobre et Novembre, p. 621 et p. 716, 1931.
- C. Penglaou, « Le budget général », *L'Organisation*, Décembre, p. 511-515, 1934.
- C. Penglaou, « Le contrôle budgétaire - Essai de statistique appliquée à la gestion des entreprises », *Journal de la Société de statistique de Paris*, Juillet-Août-Septembre, p. 232-250, 1935.
- H. Pulvermann, « Les organismes centraux de l'administration industrielle et le contrôle budgétaire », *Mon Bureau*, Septembre, p. 400, 1930.
- R. Satet, *Le contrôle budgétaire*, Dunod, Paris, 1936.
- H. Taboulet, J.. Meyer, A. Sallan, *La gestion prévisionnelle dans l'entreprise - Pratique de sa mise en place (Enquête ICG)*, Institut national de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion, Paris, 1966.
- S. Wiliquet, *Le contrôle budgétaire dans une grande entreprise industrielle*, Chambre Belge des Comptables, Bruxelles, 1947.